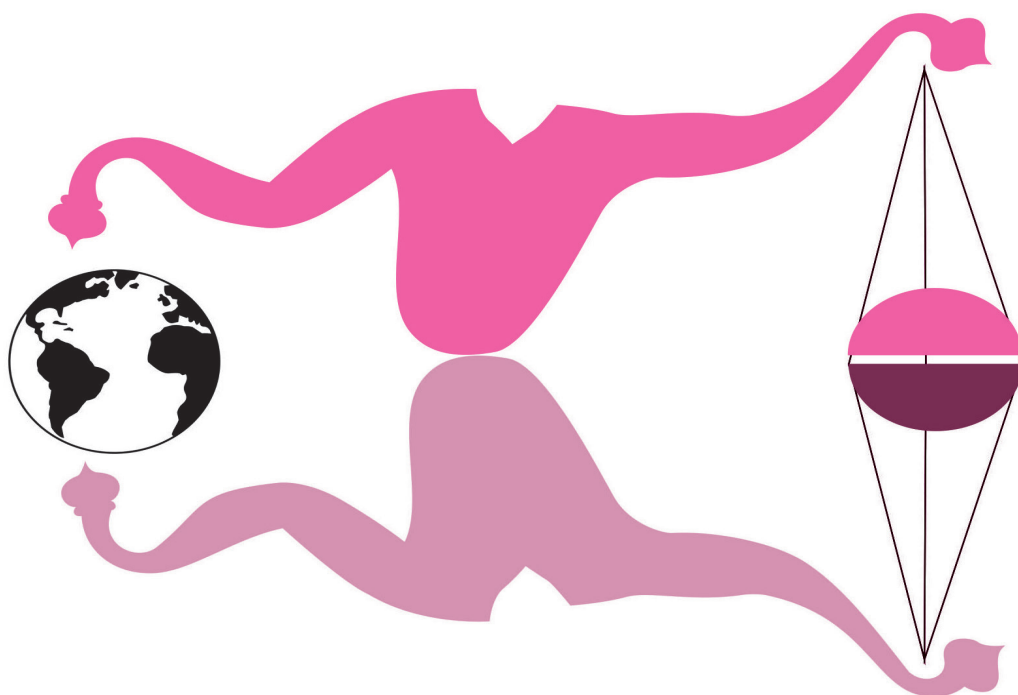


تأثیر حسابداری بر قوانین

مشارکتهای مدنی (تضامنی) و شرکتهای سهامی



ترجمه: دکتر مهدی ناظمی اردکانی

J.A. Zvetina

حقوقدانها و حسابداران مطالب زیادی درباره تأثیر حسابداری بر قوانین و تأثیر قوانین بر حسابداری نگاشته‌اند. به اعتقاد صاحب‌نظران هر دو حرفه، این تأثیر دوطرفه بوده و اهمیت درخور توجهی داشته است. به نظر می‌رسد این مسئله بسیار عجیب است که خود حسابداران تلاش می‌کنند تا مسائل حوزه **قوانین تجاری**^۱ را که در آزمون **حسابدار رسمی (CPA)** مطرح می‌شوند، حذف کنند. دلیل این موضوع، در یکی از گزارشهای جدید **کمیته ارزیابی**^۲ بیان شده است:

”هدف این آزمونها سنجش توانایی حل مسائل قوانین تجاری نیست؛ بلکه این آزمونها نشان می‌دهند آیا داوطلبان با مسائل قوانین تجاری که جزء جدایی‌ناپذیر معامله‌های تجاری و حسابرسی آنها هستند، آشنایی دارند یا خیر؟“^۳

استادان حوزه حقوق تجارت هم با این سیاست مخالفند؛ اما خود حسابداران قبول دارند که اگر درباره قوانین تجارت، آموزش نبینند، شناخت مسائل قوانین تجارت در معامله‌های تجاری، غیرممکن خواهد بود؛ مگر آن‌که دانشجویان حسابداری درباره مسائل قانونی اطلاع کسب کنند و با فرایند استدلال قانونی مورد استفاده در راهکارها، آشنا شوند. این‌که حسابداران لزوم آشنایی دانشجویان حسابداری با تمام موضوعهای قوانین تجاری را می‌پذیرند و همچنان بر آن پافشاری می‌کنند، تحسین‌برانگیز است.^۴

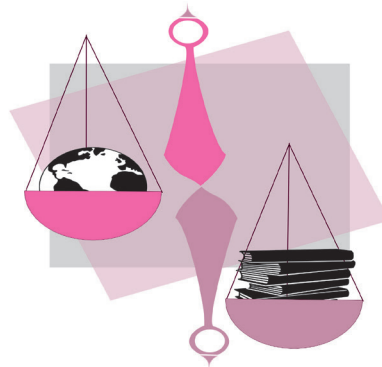
رویکرد اول، بازنگری و ترکیب چند موضوع اصلی حسابداری در یک دوره حسابداری ترکیبی^۶ است و رویکرد دوم، حذف قوانین تجارت و جایگزین کردن این دوره‌ها در برنامه آموزشی تنظیم مقررات و کنترل دولتی کسب‌وکار است. تا پایان این هزاره، در آزمون حسابداری رسمی تعداد کمی از دروس حسابداری وجود دارد و حجم زیادی از پرسشها مربوط به آمار، بازاریابی، علوم رفتاری و کنترل دولتی کسب‌وکار خواهد بود. ممکن است در آینده روزی فرا رسد که برای تبدیل شدن به حسابدار رسمی، این موارد در آزمون رشته حسابداری مطرح شوند.

برنامه آموزشی جدید با ادعاهای پرطمراقتش درباره رویکردی فراگیرتر، به احتمال، تعریف البرت هوبارد (Elbert Hubbard) از حسابداران معمولی را از اذهان عمومی پاک خواهد کرد. به اعتقاد هوبارد (Wise, 1960)، بیشتر حسابداران 'افرادی خشک، منفعل و مبهم با چشمانی شبیه به ماهی کاد هستند که احساس، شور و شوق یا حس شوخ‌طبعی ندارند'.

با توجه به چهره جدیدی که حامیان اصلاحات در این حوزه ترسیم کرده‌اند، انتظار می‌رود که بازرگانان آینده اطلاعات گسترده‌ای درباره علوم انسانی و هنرهای آزاد داشته باشند و در عین حال، در تمام حوزه‌های تخصصی صاحب‌نظر شوند. این‌که چنین شخصی در چند حوزه متخصص شود، به‌طور کامل پذیرفتنی است؛ اما معلوم نیست که این فرد در حرفه مخصوص به‌خود، استاد خواهد شد یا خیر؟ بارزوم (Barzum, 1959) با محکوم کردن رویکرد آموزشی جدید (به‌دلیل تأکید بیش از حد بر فرایندهای به‌اصطلاح مردم‌سالارانه جدید در آموزش)، در کتابش با عنوان **سرای تفکر**^۷ به‌صورت هدفمند و مؤکد، به خطرها و محدودیت‌های ذاتی این روشها اشاره می‌کند:

'اما ترغیب افراد به اظهارنظر کنترل‌نشده (همانند کلاسهای «مطالعات اجتماعی» که در آنها همه می‌توانند راجع به تصمیم‌های دیوان عالی بحث کنند) موجب تشویق تفکر نمی‌شود، بلکه پیش‌دوری‌ها درباره تفکر را تقویت می‌کند؛ زیرا در این حالت، هر شخصی ممکن است تصور کند که حق اظهارنظر دارد.'"

حسابداران استادان قانون‌گذاران و افرادی مانند آنها به‌طور معمول تأثیر متقابل حسابداری و حقوق را نادیده می‌گیرند با معرفی رویکرد جدید حسابداران می‌توانند قوانین را به نفع مقاصد حسابداری و تفسیرهایشان تغییر دهند



اما نکته نگران‌کننده‌تر، تأثیر برخی از گزارش‌های مربوط به آموزش رشته کسب‌وکار بر برنامه آموزشی دانشکده‌های کسب‌وکار است (Finberg, Pierson & Cook, 1959). تعدادی از حامیان اصلاح برنامه آموزشی با عنوان **جبهه نوین**^۵، دو رویکرد را پیش‌بینی کرده‌اند.

هر چند ممکن است در مورد محتوای مناسب برنامه‌های آموزشی دانشکده کسب‌وکار برای پرورش بازرگانان چندبُعدی و ماهر اختلاف نظر داشته باشیم، اما این اعتقاد هست که همه ما در مورد محدودیت زمانی که این کار طی آن باید انجام شود، توافق داریم. چگونه می‌توان درسهای اصلی قوانین تجارت را در نه یا حتی شش ساعت گنجانده؟ آیا می‌توان این کار را در درس **دولت و کسب‌وکار**^۱ انجام داد؟

برخی از گروه‌های حسابداری از این موضوع گلایه دارند که مدرسان حقوق تجارت به دلیل گنجاندن حجم عظیمی از مطالب در دروس خود، به‌طور سطحی از قوانین مشارکتهای مدنی (تضامنی) و شرکتهای سهامی عبور می‌کنند؛ در حالی که این دو موضوع جزو موضوعهائی هستند که بیشترین تأثیر را در حسابداری داشته‌اند. گروه‌های حقوق و حسابداری **دانشگاه لویولا (Loyola University)** در شیکاگو، جلسه مشترکی را برگزار کرده‌اند تا مشخص شود برای صرفه‌جویی در زمان ارزشمند تدریس، کدام‌یک از مطالب تکراری را می‌توان حذف کرد. این جلسه‌ها به درک مشترک و شناخت بهتر مسائل هر دو حرفه، کمک کرده است.

براساس مطالب مطرح‌شده، باید تاکنون متوجه شده باشید که بحث مربوط به موضوع یادشده شخص را دچار سردرگمی می‌کند و به‌لحاظ منطقی و برای جلوگیری از هدر رفتن وقت، باید یکی از سه رویکرد مربوط به موضوع را بپذیریم.

رویکرد اول، شتاب حسابداران در به‌کارگیری قانون بود که احتمال دارد مدیران آموزشی چنین نظری داشته باشند؛ رویکرد دوم، تغییرهایی است که حسابداری در عرض بیست‌وپنج سال گذشته در قوانین مشارکت و شرکتهای سهامی ایجاد کرده است؛ و رویکرد سوم، این است که گروه‌های حسابداری و حقوق تجارت، چگونه می‌توانند برای جلوگیری از ارائه مطالب تکراری، برخی از حوزه‌های قوانین مشارکتهای مدنی (تضامنی) و شرکتهای سهامی را ادغام کنند. پیشتر درباره رویکرد سوم، توضیح داده شد. درباره رویکرد دوم نیز توضیحات خلاصه‌ای شامل تأثیر حسابداری

حامیان اصلاح برنامه آموزشی مدعی هستند که قوانین تجارت به‌اشتباه و تنها در قالب فهرستی از قوانین در نظر گرفته شده‌اند. **سنت لوک (St. Luke)** در جمله‌ای انتقادی می‌گوید: «**نفرین بر همه شما وکلا**». در این بخش با توضیح ادعای مطرح‌شده درباره وضعیت نامناسب تدریس رشته حقوق، می‌توان جمله سنت لوک را با این نقل قول از حضرت مسیح جایگزین کرد که فرمود: «**بگذارید/افراد بی‌گناه اولین سنگ را پرتاب کنند**». «استادان رشته‌های مالی، بازاریابی، مدیریت، علوم سیاسی، اقتصاد و حتی جامعه‌شناسی، ادعا دارند که در تدریس قوانین تجارت هم تخصص دارند. به‌احتمال، یکی از دلایل انتقادهای مطرح‌شده درباره تدریس قوانین تجارت مربوط به کمبود استادان شایسته در رشته حقوق است و همین موضوع، رؤسای برخی از دانشکده‌ها را مجبور کرده است تا استادان دیگر رشته‌ها را بدون دانش حقوقی و آشنایی با ظرافتهای این حوزه یا شناخت تکامل تاریخی آن، به‌خدمت بگیرند؛ اینطور نیست؟ در دانشگاه‌هایی که خوشبختانه به‌فراوانی استاد حقوق یافت می‌شود و همه آنها از فرصت آموزش آزاد برخوردار بوده‌اند، این رشته به‌طور عمومی به تدریس مجموعه قوانین محدود نمی‌گردد؛ بلکه با شناخت و درک کافی از ارتباط حقوق با فلسفه، تاریخ، حکومت، اقتصاد، جامعه‌شناسی و اخلاق، تدریس می‌شود و در تمامی این موارد، نقش اساسی آن در قالب یکی از ابزار مهم مدیریت عدالت در راستای دستیابی به هدفهای حکمرانی خوب، در نظر گرفته می‌شود.

البته نمی‌توان چشم را بر ضرورت ایجاد اصلاحات بست و حتی باید تأکید کرد که به‌جای پافشاری بیش از حد بر رویکرد کارکردی، باید **رویکردی مفهومی**^۲ را برای تدریس حقوق پیش گرفت. اما مفاهیم اصلی قوانین تجارت را تنها می‌توان به‌شکلی سختگیرانه، واقع‌بینانه و سنتی به بازرگانان آینده آموزش داد. حق قانونی و حق تصرف، تنظیم دارایی، قانون نبود مالکیت مادام‌العمر، تقسیم سود و مازاد در قوانین تجارت، مفاهیمی به‌طور کامل قانونی دارند (که به‌طور الزامی ثابت نیستند) و آنها را تنها می‌توان به شیوه وکلا آموزش داد.

بر قوانین مشارکتهای مدنی (تضامنی) و شرکتهای سهامی، ارائه خواهد شد.

حسابداران، استادان، قانون‌گذاران و افرادی مانند آنها به‌طور معمول تأثیر متقابل حسابداری و حقوق را نادیده می‌گیرند. با معرفی رویکرد جدید، حسابداران می‌توانند قوانین را به نفع مقاصد حسابداری و تفسیرهایشان تغییر دهند. این کار در عمل به هیچ وجه قانونی به‌نظر نمی‌رسد؛ اما بیشتر دادگاه‌ها معتقدند که وقتی شکایتها به هر دو حرفه حقوق و حسابداری مربوط می‌شود، می‌توان از یک رویه ثابت در پرونده‌ها استفاده کرد (Field, 1956).

رابطه موجود بین حسابداری و حقوق تا حدی نامشخص است؛ زیرا هر یک از این رشته‌ها میدان عمل خاص خود را دارند و فعالان یکی از عرصه‌ها، وارد عرصه دیگر نشده‌اند (در واقع، در بسیاری از موارد از این کار منع شده‌اند). این موضوع نیز اختلاف‌نظرهای بارزی بین حسابداران و حقوقدانها در مورد حوزه‌های صلاحیت آنها ایجاد کرده است (Griswold, 1955). در آموزشهایی که به فعالان عرصه حقوقی ارائه می‌شود، زمان اندکی به حسابداری اختصاص دارد (و حتی شاید زمانی صرف آن نشود). همچنین در آموزشهایی که به حسابداران ارائه می‌شود، رشته حقوق به‌طور معمول موضوعی مستقل شناخته می‌شود. حالا دیگر مشخص است که رشته حقوق بر حسابداری تأثیر می‌گذارد و برعکس (McCreechie, 1956).

در حال حاضر، مشارکت مدنی (تضامنی) به‌طور عمومی به‌عنوان یک شخصیت حقوقی در شیوه حسابداری مطلوب شناخته می‌شود (Smith & Roberson, 1958). دادگاه‌ها این رویکرد را پذیرفته‌اند؛ اما براساس شاخه حقوقی مربوط و به‌لحاظ قانونی، مشارکت مدنی ممکن است یک شخصیت حقوقی تلقی شود یا نشود. مشارکت مدنی در رشته حقوق همچنان به‌معنای مجموعه‌ای از افراد است. مسئولیت قانونی (به‌جای خود مشارکت مدنی) به‌طور معمول بر عهده افراد حاضر در مشارکت است؛ اما براساس فرایندهای کاری جدید، ماده‌ای قانونی مطرح شده است مبنی بر این‌که مشارکت مدنی به چند دلیل باید یک شخصیت قانونی قلمداد شود؛ برای

نمونه، وقتی شکایتی از مشارکت مدنی انجام می‌شود و نمی‌توان نام شرکا را اعلام کرد.

در حوزه حسابداری، حسابرس نه‌تنها به‌دلیل دستیابی به نتایج دقیق حسابداری، بلکه به‌دلیل تأثیر قوانین بر خود حسابداری، باید از مفاهیم خاص قانونی اطلاع داشته باشد. اصل **تبدیل عادلانه**^{۱۰} که در مورد مشارکتهای تضامنی کاربرد دارد، برای حسابداران دارای اهمیت است. همچنین در مشارکتهای تضامنی که دارای اصلی آن حقوق تضامنی است و مرگ یکی از شرکا موجب فسخ آن شده باشد، آگاهی حسابدار از این موضوع ضرورت دارد (Smith & Roberson, 1958). موضوع **تقدم‌بندی داراییها**^{۱۱} سالهاست که در حسابداری مشارکتهای تضامنی کاربرد دارد و آشنایی حسابداران با آن مهم است.

این اصل به‌معنای رویکرد قانون در مقابل توزیع عادلانه داراییهای فردی و مشارکتی بین افراد و بستانکاران (اعتباردهندگان) مشارکت است. تعیین ارزش سرقفلی کسب‌وکارها همیشه از مسائل دشوار بوده است. قانون نیز به‌روشنی بیان می‌کند هنگامی که یکی از شرکا به‌اشتباه موجب فسخ (قرارداد) مشارکت شده و شرکت براساس **قانون مشارکتهای همشکل**^{۱۲}، به فعالیت خود ادامه داده باشد، شریک برکنار شده (در مقابل شراکتش و تمام افرادی که مدعی منافعشان در شراکت هستند)، حق دریافت مقدار سهم خود از مشارکت را خواهد داشت. این مقدار منهای خسارتهایی است که به‌دلیل فسخ مشارکت بر شرکا تحمیل شده است و پس از تأیید، به‌صورت نقدی به او پرداخت می‌شود.

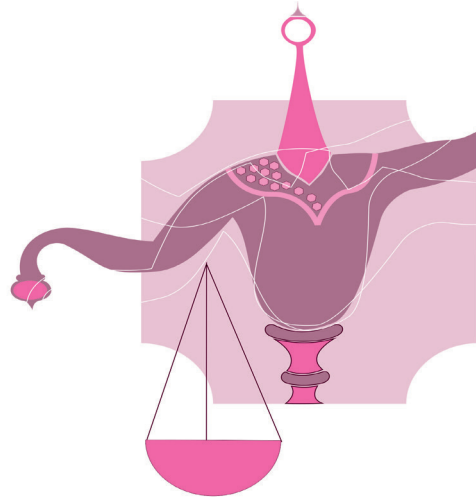
در روش دیگر، این مبلغ به‌شکل وجوهی پرداخت می‌شود که پشتوانه آن اوراق قرضه مورد تأیید دادگاه است و از تمام بدهیهای فعلی شراکت معاف است^{۱۳}. اما در تعیین ارزش سهم شریک، ارزش «سرقفلی» کسب‌وکار نباید در نظر گرفته شود. این موضوع به مسائل فعلی حسابداری مربوط می‌شود، اما مسئله‌ای قابل حل است. براساس آنچه تاکنون بیان شده است، به‌راحتی می‌توان اثبات کرد که تأثیر حسابداری بر قوانین مشارکتهای مدنی به اندازه تأثیر آن بر قوانین تجارت

همانطور که بیشتر اشاره شد، بیشترین تأثیر حسابداری در حوزه قوانین شرکتهای سهامی بوده است. گستره این تأثیرگذاری بر فعالیت شرکتهای آنقدر وسیع بوده است که در محدوده این مقاله کوتاه نمی‌توان درباره تمام آنها بحث کرد و فقط برخی از آنها به‌طور سطحی بررسی می‌شوند. بنابر شواهد، حسابداری، مقررات‌گذاری برای شرکتهای و توزیع سود شرکتهای، ارتباط بسیار نزدیکی با هم دارند؛ در نتیجه، درک متقابل حقوقدانها و حسابداران ضروری به‌نظر می‌رسد.

با تأسف، بیشتر حقوقدانها به‌سختی می‌توانند شرایط، مفاهیم و سیاستهای حسابداران را درک کنند (Callaghan, 1946). عبارتهای «سرمایه سهام»، «سرمایه اسمی»، «سهام»، «مآزاد» و «سود» به‌طور معمول و دقیق در قوانین و اظهارنظرهای قضایی به‌کار گرفته نمی‌شوند. تأثیر اصول جدید حسابداری تا حد زیادی در **قانون تجارت نمونه^{۱۴}** نمایان شده است. باید توجه داشت که امروزه سود تقسیمی به‌طور معمول به **سود^{۱۵}** محدود نمی‌شود. **مآزاد^{۱۶}** باید در ترازنامه مشخص شود. در قوانین و اظهارنظرهای قضایی، هرگونه ارزش مآزاد نسبت به سرمایه قانونی به‌اشتباه با این عبارتها توصیف می‌شود. امروزه، مآزاد باید براساس اطلاعات مناسب و تفسیر درست ترازنامه تعیین شود. **سیدنی آی سایمون (Sydney I. Simon, 1956)**، استادیار دانشگاه راتجزز (Rutgers University)، در یکی از مقاله‌هایش بیان می‌کند:

«دادگاه‌ها سالها قبل با حسابداران توافق کرده‌اند که انواع اقلام و نه‌تنها عایدیها را در مآزاد در نظر بگیرند. دیوان عالی امریکا طبقه‌بندی عمومی حسابداری در مورد مآزاد به عایدیها و سرمایه و تجدید ارزیابی را می‌پذیرد و به‌طور مشخص اعلام می‌کند که مآزاد، می‌تواند شامل «مآزاد پرداخت‌شده» (وقتی سهام با قیمتی بالاتر از قیمت اسمی منتشر می‌شود)، مآزاد کسب‌شده (وقتی که کل مآزاد، حاصل سود توزیع‌نشده باشد) یا شامل مواردی مانند افزایش ارزشگذاری دیگر داراییها در اثر تجدید ارزشگذاری اموال ثابت شرکت باشد. اما در یکی از آرای مخالف در یکی از پرونده‌های ایالت کالیفرنیا، رویکرد متفاوتی اتخاذ شده

در حوزه حسابداری حسابرس نه تنها به دلیل دستیابی به نتایج دقیق حسابداری بلکه به دلیل تأثیر قوانین بر خود حسابداری باید از مفاهیم خاص قانون اطلاع داشته باشد



نبوده است. حسابداری به‌طور قطع بر قوانین تأثیرگذار بوده است؛ اما قوانین نیز به جهت‌گیری و هدایت شیوه‌های حسابداری کمک کرده‌اند و بر آن تأثیر گذاشته‌اند. به عبارت دقیق‌تر، می‌توان گفت که این دو حرفه مکمل یکدیگرند (Miller, 1958).

درک بهتر وظیفه حسابدار

رویکرد او در مقابل مسائل حسابداری و

نحوه استفاده مدیران ارشد از

نتایج فعالیت او

به استادان حقوق تجارت امکان می‌دهد تا

برای گرفتن تصمیم‌های مهم

مرز بین رشته‌های حقوق و حسابداری را

برای دانشجویان خود مشخص کنند



بیش از پیش نمایانگر میزان تأثیرگذاری مفاهیم حسابداری بر مسائل مقررات‌گذاری مالی است. پرونده نورث‌وسترن الکتریک مهر تأییدی بر نتایج تصمیم‌های قبلی دیوان عالی است. براساس این نتایج، تأثیر نظام حسابداری تجویزی بر قانونی بودن سود تقسیمی، ارتباطی با در نظر گرفتن روایی آن نظام ندارد؛ این نظام، مانع از ثبت حساب‌های دیگر برای سایر مقاصد نمی‌شود. همچنین، مانع از اظهار نظر مؤسسه حسابداری در مورد اختلاف ارزش اموال و سهام با ارزش ثبت‌شده در حسابها نمی‌شود. در پرونده شرکت هوپ نچرال

است که طبق آن، تجدید ارزش‌گذاری داراییها جزو مازاد سرمایه در نظر گرفته شده است. در مورد مسائلی مانند ارزش‌گذاری، استهلاک و استهلاک ناشی از کاهش منابع طبیعی (تهی شدن^{۱۷})، قانون به‌طور ضمنی مفهوم شیوه حسابداری مطلوب را می‌پذیرد.

پروفیسور بیکر (Baker)، در این اظهار نظر از حقوقدانها انتقاد می‌کند: «بخواهیم یا نخواهیم، حسابداران در تدوین قوانین ما نقش دارند؛ در مورد مسائل تقسیم سود که ارزش‌گذاری موجودیها جزئی از آن است، قضات به احتمال به این نتیجه رسیده‌اند که (حتی در نبود قوانینی مانند بخش ۷۰۲ قانون پنسیلوانیا) موضوع باید با شیوه حسابداری مطلوب حل شود. اگر پرونده به‌طور کامل مشخص باشد، با ارائه شواهد مبتنی بر پژوهشهای حسابداری و گواهی و شهادت حسابداران، می‌توان براساس اقدامها و اظهارات حسابداران شاهد تصمیم‌گیری کرد... با این‌که شیوه حسابداری مطلوب به‌طور یکنواخت رعایت نمی‌شود، اما کافی به نظر می‌رسد.» اما در نهایت، باید توجه داشت که تصمیم نهایی را دادگاه‌ها خواهند گرفت و وقتی مسئله جنبه کاملاً قانونی دارد، برای دستیابی به هدف قانونی، باید از قانون پیروی کنند؛ به‌خصوص وقتی اختلافهایی در اظهار نظرهای حسابداری دیده می‌شود. در حال حاضر، تعداد زیادی از قوانین فدرال شروع به استفاده از رویکردهای جدیدتر حسابداری و ترویج این روشها کرده‌اند. هدف بسیاری از این قوانین، تحقق اهداف مقررات و کنترل بهتر است. در حوزه شرکتهای خدمات همگانی، قوانین کمیسیون تجارت بین‌ایالتی^{۱۸} و کمیسیون فدرال انرژی^{۱۹} و بسیاری دیگر از قوانین، اختیارهای درخور توجهی در مورد حسابداری شرکتهای خدمات همگانی و ارزش‌گذاری داراییهای دریافتی، اعمال می‌کنند. کریپکه (Kripke) در مقاله «مطالعه‌ای موردی در زمینه رابطه حقوق، حسابداری و حسابهای همشکل»، چنین بیان می‌کند:

«تصمیم‌های اخیر دیوان عالی در پرونده شرکت هوپ نچرال گس (Hope Natural Gas) و پرونده شرکت نورث‌وسترن الکتریک (Northwestern Electric)،

اما در واقع، مقدار سود موجود برای تقسیم براساس مقررات حسابداری ارزش‌گذاری و اقلام کسر شده، محاسبه می‌شود. البته اختلاف نظر درباره این مقررات همچنان ادامه دارد. برای اطمینان بخشی به بستانکاران (اعتباردهندگان) و سرمایه‌گذاران، باید چند مرجع شناخته شده وجود داشته باشد تا استانداردهای حسابداری تأیید شده را تدوین کنند. تنها در این حالت است که موضع مستقل حسابداران رسمی در مقابل فشار مدیران شرکتها، تقویت خواهد شد. در اینجا است که رشته‌های حقوق و حسابداری با هم زمینه مشترکی دارند.

جالب اینجاست که در برخی از حوزه‌ها، عبارتهای مورد استفاده حسابداران برای مقاصد حسابداری با عبارتهای مورد استفاده حقوقدانها و تعاریف آنها در قوانین، متفاوت است (Accounting Research Bulletin, 1957). کمیته رویه‌های حسابداری انجمن حسابداران امریکا در شماره ۴۸ خبرنامه پژوهشهای حسابداری در ژانویه ۱۹۵۷، مجموعه‌ای از بیانییه‌ها را با عنوان «ترکیبهای تجاری» منتشر کرده است. طبق بند دوم بیانییه این کمیته، به جای آن که تمایز بین روش خرید و اتحاد منافع در عنوان معامله براساس شکل قانونی آن مانند «ادغام» یا «تلفیق»، یا تعداد شرکتها یا ادغام یا باقیمانده پیدا شود، باید آن را در شرایط وابسته به آن پیدا کرد.

ساموئل آر ساینزا (Samuel R. Sapienza, 1961)، در مقاله‌ای با عنوان «تمایز بین روش خرید و اتحاد منافع» می‌نویسد: «تصمیم‌گیری درباره روش اتحاد منافع یا خرید نباید بر این اساس باشد که تنها بابت داراییها یا سهام، سهامی مبادله شده است یا طی فرایندی، شرکتها را جدیدی با انواع مختلف ترکیبهای جدید پدید آمده‌اند.» تعاریف ادغام و تلفیق برای حقوقدانها به‌طور کامل مشخص به نظر می‌رسد؛ اما شیوه‌های حسابداری، این تعاریف را برای حقوقدانها کمی دشوارتر ساخته است.^{۲۰}

توضیحات پروفیسور ساینزا (۱۹۶۱) به خوبی تأثیر احتمالی این شیوه‌های حسابداری بر قوانین تجارت را نشان می‌دهد:

«با توجه به بحث یاد شده، تردیدی وجود ندارد که خبرنامه شماره ۴۸، حداقل در برخی از موارد، تفسیری

گس، کمیسیون تنظیم مقررات از قانون تعیین نرخ پایه براساس «ارزش منصفانه» (که در پرونده اسمیت و آمس (Smyth vs. Ames) اعلام شده بود)، معاف شد. به‌طور قطع، اگر تأثیر احتمالی دیدگاه‌های اعلام شده در آرای مخالف قاضی جکسون و فرانکفورتر (Jackson and Frankfurter) (در پرونده هوپ نچرال گس) بر سیاست دولتی تنظیم مقررات صنعت گاز طبیعی نبود، کمیسیون تنظیم مقررات شرکت‌های خدمات همگانی، استاندارد «سرمایه‌گذاری محتاطانه» برای تعیین نرخ پایه را (که سالها پیش قاضی برندیس از آن حمایت کرده بود) نمی‌پذیرفت.»^{۲۱}

براساس قانون اوراق بهادار سال ۱۹۳۳ و برخی دیگر از قوانینی که کمیسیون بورس و اوراق بهادار تدوین کرده است، اختیار تعیین شکل و محتوای صورتهای مالی که ثبت آنها و نیز روشهای مورد استفاده به‌همراه ارزیابی داراییها و بدهیها الزامی است، از طریق قوانین و مقررات اعطا شده است. کریپکه در یکی دیگر از مقاله‌های خود که در نشریه یل لا ریویو (Yale law Review) منتشر شده است، به دلیل این موضوع اشاره می‌کند:

«براساس قوانین ایالتی و فدرال اوراق بهادار، حسابدار در عمل ملزم است که از سرمایه‌گذاران بالقوه در مقابل مؤسسان، پذیره‌نویسان و سرمایه‌گذاران موجود حمایت کند و امنیت سرمایه‌گذاران موجود را در مقابل افراد داخل شرکتها حفظ کند... کمیسیون بورس و اوراق بهادار برای حمایت از سرمایه‌گذاران، تشویق به تدوین استاندارد و اصلاح رویه‌های حسابداری کرده است... تجویز نظامهای حسابداری همشکل، یکی از متداول‌ترین ابزار مقررات‌گذاری در حوزه کنترل عمومی سازمانهاست.»^{۲۲}

الزامهای حسابداری کمیسیون بورس و اوراق بهادار که در مقررات، دستور عملها، تصمیمها و مجموعه انتشارات حسابداری آن مطرح شده است، همچنان یکی از عوامل مؤثر در ترویج افشای صادقانه شناخته می‌شود. این رویکرد جدید در حسابداری، تأثیر زیادی در ارتقای سطح استانداردهای حسابداری صورت مالی شرکتها و گزارشهای ارائه شده به سهامداران داشته است.

آنها وجود دارد، هر دو حرفه باید به حوزه‌ای جدید، یعنی به کسب‌وکار کمک کنند. همانند مسابقه دوی سه‌پایی که در آن پای دو نفر به یکدیگر بسته می‌شود، موفقیت یا شکست یک طرف وابسته به موفقیت یا شکست طرف دیگر است.

در خاتمه، توضیحات ابتدایی را باید تکرار کرد؛ یعنی تضعیف یکی از این دو رشته در طراحی برنامه آموزشی دانشکده‌های کسب‌وکار، لطمه بزرگی به آموزش بازرگانان آینده در امریکا خواهد زد.



پانوشتها:

1- Commercial Law

2- Appraisal Committee

۳- صفحه ۹ گزارش کمیسیون ارزیابی آزمون حسابدار رسمی

۴- همان مرجع، صفحه ۸، ۹ و ۱۰

5- New Frontier

6- Ersatz

7- House of Intellect

8- Conceptual Approach

9- Government and Business

10- Equitable Conversion

مکتب «تبدیل عادلانه» به این معنی است که اگر شخصی قراردادی را امضا کند که طبق آن ملکی در آینده به او فروخته شود، وی حق مالکیت عادلانه نسبت به ملک خواهد داشت.

11- Marshalling of Assets

12- Uniform Partnership Act

۱۳- تبصره ۳۸، بند 2(b) و (c) از قانون شراکت همگن.

14- The Model Business Corporation Act

15- Profit

16- Surplus

17- Depletion

18- Interstate Commerce Commission

19- Federal Power Commission

۲۰- تبصره‌های ۶۱، ۶۲، ۶۳، ۶۴ و ۶۵ در ارتباط با ادغام و اتحاد را در قوانین ایالت ایلینویز اسمیت- هارد مشاهده کنید.

منبع:

Zvetina M.J.A., **The Impact of Accounting on Partnership and Corporation Law**, http://www.bus.umich.edu/KresgeLibrary/resources/abla/abld_6.1.46-53.pdf

آزادانه ارائه کرده است. این مقاله، موضوعهای زیر را مطرح می‌کند:

۱- اهمیت عامل اندازه نسبی (چه بر حسب خالص داراییها یا منافع سهامداران) در تصمیم‌گیری درباره کاربرد روش خرید یا اتحاد منافع، به تدریج کمتر شده است؛

۲- در تصمیم‌گیری برای انتخاب بین روش خرید یا اتحاد منافع، شرکت باید عواملی غیر از ثبات مدیریت یا نگهداشت بیشتر کارکنان کلیدی را در نظر گیرد؛ زیرا در بسیاری از مواردی که روش «خرید» انتخاب می‌شود، مدیران و کارکنان کلیدی سرکارشان باقی می‌مانند؛

۳- به نظر می‌رسد اجتناب از ثبت دفتری مبالغ مازاد درخور توجه (که ممکن است به داراییهای ثابت یا در نظر گرفتن سرمایه به عنوان داراییهای نامشهود مرتبط باشد)، در کنار کاهش خالص سود پس از کسر مالیات، دلیل اصلی برای برگزیدن روش خرید یا اتحاد منافع برای یک ترکیب تجاری باشد؛ و

۴- وجود عنوانهای مختلف در تفسیر خبرنامه شماره ۴۸، باعث خدشه دار شدن شفافیت آن شده است؛ در نتیجه، بازنگری آن ضروری به نظر می‌رسد.

درک بهتر وظیفه حسابدار، رویکرد او در مقابل مسائل حسابداری و نحوه استفاده مدیران ارشد از نتایج فعالیت او، به استادان حقوق تجارت امکان می‌دهد تا برای گرفتن تصمیمهای مهم، مرز بین رشته‌های حقوق و حسابداری را برای دانشجویان خود مشخص کنند. این درگیریها، منجر به اختلاف این دو حرفه شده است. به طور قطع، نوشتن پیش‌نویس اسناد قانونی و تفسیر آنها به تخصص قانونی نیاز دارد؛ اما ارائه صحیح اطلاعات ترازنامه و تفسیر آنها، تا حد زیادی وابسته به فعالیت حسابدار است. استادان حقوق برای مشخص کردن حوزه‌های فعالیت مجاز حقوقدانها و حسابدارها، می‌توانند اقدامهای زیادی انجام بدهند که در این صورت، درک بهتری از توضیحات درست پروفیسور ماگرودر (Magruder) خواهیم داشت (Morton, 1955):

«تفش جدید حسابداران، شناسایی نظام سود و زیان ماست؛ نقشی که با نقش قبلی‌شان بسیار متفاوت است. در حوزه‌های نزدیک به هم که احتمال بروز اختلاف در